



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Stora Enso Wood Products Ždírec s. r. o.**, se sídlem Nádražní 66, Ždírec nad Doubravou, zastoupen Mgr. Františkem Korbelem, Ph.D., advokátem se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 10. 2021, č. j. 31 Af 11/2020-103,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 10. 2021, č. j. 31 Af 11/2020-103, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:**I.**

[1] Rozhodnutím ze dne 1. 10. 2019, č. j. 38330/19/5200-11431-706481, žalovaný změnil částku doměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 žalobci na konečnou výši 6 470 210 Kč a současně změnil i výši vyměřeného penále na konečnou částku 1 294 042 Kč.

II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové, který rozsudkem ze dne 27. 10. 2021, č. j. 31 Af 11/2020-103, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[3] Krajský soud shledal důvodnou žalobní námitku upozorňující na nezákonný postup žalovaného, který aplikoval § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), i na transakce žalobce

s nespojenými osobami. Krajský soud uvedl, že pojem spojené osoby je v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů explicitně vyjádřen. Navzdory přesnému vymezení tohoto institutu rozšířil žalovaný meze této definice i na případy řízené transakce, kdy daňový subjekt je povinen se řídit příkazy mateřské společnosti. Pro takový závěr však žalovaný nemá zákonnou oporu. Krajský soud tak přisvědčil žalobní námitce, podle níž je možno podrobit srovnávací analýze pouze transakce mezi spojenými osobami. Tento postup pak lze dovodit i ze závazné judikatury Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, uvedl, že při aplikaci daného ustanovení musí být v první řadě prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, tedy že jde o osoby spojené ekonomicky, personálně nebo jiným způsobem funkčně ekvivalentním spojení ekonomickému či personálnímu. Rovněž tak z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, lze seznat, že předpokladem úpravy základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zjištění, že se jedná o vztah mezi spojenými osobami. Teprve pokud správce daně unese důkazní břemeno ve vztahu k této podmínce, může přikročit k posuzování, zda se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Pokud žalovaný na dané obchodní případy aplikoval § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, měl rozlišovat, zda tyto transakce byly učiněny se spojenými osobami, či třetími nespojenými osobami, když prodej žalobce nespojeným osobám činil 60 % co do objemu produkce i objemu výnosů. K dalším žalobním námitkám krajský soud konstatoval, že vzhledem ke shora specifikovanému nedostatku napadeného rozhodnutí by bylo předčasné jejich důvodnost jakkoliv hodnotit. K přezkumu rozhodnutí žalovaného z pohledu žalobních námitek dotýkajících se jednak otázky posouzení žalobce jako plnohodnotného výrobce, dále otázky nesprávně prováděné srovnávací analýzy a dále i otázky uspokojivého vysvětlení zjištěného rozdílu mezi cenami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů lze přistoupit teprve poté, kdy bude žalovaným najisto postaveno, a zákonným způsobem odůvodněno, ve vztahu k jakým subjektům je v případě daňové povinnosti žalobce možno k aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů přistoupit.

III.

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[5] Stěžovatel namítal, že v daňovém řízení byl posuzován vztah mezi žalobcem a jeho mateřskou společností Stora Enso Wood Products GmbH (dále jen „mateřská společnost SEWP“), kdy žalobce se řídil pokyny mateřské společnosti, nikoliv vztah mezi žalobcem a jeho zákazníky, jak nesprávně dovodil krajský soud. Předmětem daňového řízení byl vztah mezi mateřskou společností SEWP a žalobcem, jenž poskytoval své matce službu spočívající v realizaci ztrátové výroby, a to bez patřičné kompenzace. Pouze tento vztah byl předmětem zkoumání daňových orgánů. Závislou transakcí se tedy rozumí jakýkoliv obchodní vztah mezi spojenými podniky, kdy za obchodní vztah může být považován i tzv. „příkaz mateřské společnosti“, kterým je myšleno ovlivnění nezávislé transakce spojeným podnikem. S ohledem na skutečnost, že v daňovém řízení nebylo sporu o tom, že žalobce a jeho mateřská společnost SEWP jsou spojenými osobami, daňové orgány nepochybily, když na předmětný vztah aplikovaly § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

pokračování

[6] Stěžovatel dále namítal, že napadený rozsudek krajského soudu trpí nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost i pro nedostatek důvodů. Závěry plynoucí z napadeného rozsudku nejsou v dalším řízení aplikovatelné. Předmětem daňového řízení byl vztah mezi žalobcem a jeho mateřskou společností SEWP. Stěžovatel po zrušení svého rozhodnutí nemůže posuzovat zcela jiný vztah, tj. vztah mezi žalobcem a jeho zákazníky, jenž nebyl předmětem přezkumu v předchozím řízení. V napadeném rozsudku rovněž chybí odůvodnění, proč krajský soud podrobil přezkumu vztah, který nebyl předmětem přezkumu řízení před daňovými orgány. Krajský soud dále zcela pominul argumentaci stěžovatele obsaženou ve vyjádření k žalobě, která se vztahovala k žalobní námitce, kterou žalobce vznesl poprvé až v žalobě.

[7] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[8] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel jednoznačně postupoval v rozporu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, pokud veškeré transakce, které žalobce v roce 2012 učinil, označil z důvodu údajné povahy žalobce jako výrobní společnosti s omezenými funkcemi a riziky za řízené transakce a dále pak nerozlišoval, zda tyto transakce byly učiněny se spojenými osobami, či se třetími, nespojenými subjekty. Prodej nespojeným osobám přitom činil cca 60 % co do objemu produkce i objemu výnosů. Krajský soud proto postupoval správně, když dospěl k závěru, že stěžovatel aplikoval § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nesprávným způsobem také na transakce s nespojenými osobami. Výklad stěžovatele nevyplývá ze zákona či jiných právně nezávazných dokumentů a je rovněž v rozporu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu. Žalobce dále uvedl, že z napadeného rozsudku jednoznačně vyplývá, jakým způsobem má stěžovatel v následujícím řízení postupovat. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku je proto lichá a ze strany stěžovatele účelová. Žalobce dále pro úplnost dodal, že je zcela irrelevantní, zda vznesl danou námitku (týkající se nesprávné aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů také na transakce s nespojenými osobami) poprvé až ve správní žalobě. Bylo totiž povinností správce daně, resp. stěžovatele, aby postupoval v mezích zákona a dané ustanovení aplikoval správným způsobem. Tvrzení stěžovatele, že v nyní projednávané věci je tato skutečnost podstatná, je proto zcela absurdní. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

V.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti: Žalobce je součástí celosvětové skupiny Stora Enso, která je v rámci celosvětového trhu dodavatelem inovativních ekologických řešení v oblasti obalů, biomateriálů, dřevěných výrobků a papíru. Skupina

Stora Enso byla organizačně rozdělena podle zaměření výrobního sortimentu do 4 divizí a žalobce vykonával ve zdaňovacím období roku 2012 činnost výrobního dřevařského závodu. Žalobce je dceřinou společností rakouské společnosti Stora Enso Wood Products GmbH, která vlastní 100 % obchodní podíl na základním kapitálu žalobce.

[12] Dne 9. 11. 2015 zahájil Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) u žalobce daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012, která byla zaměřena zejména na prověření metody stanovení převodních cen mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Správce daně na základě funkční a rizikové analýzy (v níž zkoumal, do jaké míry je žalobce závislý na rozhodovacích mechanismech jiné entity ve skupině) dospěl k závěru, že žalobce v rámci výrobní činnosti a činností s ní souvisejících nevystupoval jako plnohodnotný nezávislý subjekt, ale jako výrobce s omezeným funkčním a rizikovým profilem, neboť jeho výrobní činnost byla ovlivněna transakcemi a vztahy se spojenými osobami, kdy hlavní přímý řídicí prvek představovala pro žalobce jeho mateřská společnost SEWP, která zajišťovala přímé řízení, koordinaci a management, a to jak personálně, tak z pohledu kompetencí a rozhodovacích pravomocí, kterými jako nadřízená entita vůči žalobci disponovala. Nastaveným obchodním modelem tedy mateřská společnost SEWP neumožňovala žalobci vyjednávání smluvních podmínek s jeho zákazníky a žalobce též nebyl přímo zodpovědný za nákup a dodávku zboží. Správce daně v řízení nezpochybnil, že výroba a prodej řeziva byly žalobcem realizovány jak vůči spojeným osobám, tak vůči třetím nespojeným osobám (dále též „nezávislí zákazníci“). Podstatné v dané věci však bylo zjištění, že i prodej nezávislým zákazníkům byl ovlivněn „příkazy“ mateřské společnosti SEWP. Správce daně se následně zabýval vztahem mezi žalobcem a jeho mateřskou společností SEWP a dospěl k závěru, že cena za službu, jež poskytoval žalobce mateřské společnosti SEWP, nebyla nastavena v souladu s principem tržního odstupu podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, resp. podle čl. 9 odst. 1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Rakouskou republikou č. 31/2007 Sb.m.s. ze dne 8. 6. 2006 (dále jen „smlouva o zamezení dvojího zdanění“). Službu poskytnutou žalobcem správce daně charakterizoval jako zajištění výrobní činnosti žalobcem, jenž však nad svými zakázkami a obchody neměl plnohodnotnou řídicí kontrolu (toto rozhodování náleželo mateřské společnosti SEWP), v důsledku čehož prodával své výrobky svým zákazníkům pod úrovní provozních nákladů, a přicházel tak o zisk. Tato služba nebyla žalobci ze strany mateřské společnosti SEWP kompenzována. Správce daně proto prostřednictvím transakční metody čistého rozpětí pro stanovení převodních cen upravil ziskovost žalobce podle srovnatelných nezávislých subjektů o částku 44 626 284 Kč, jež představovala kompenzaci, kterou by býval měl žalobce od mateřské společnosti SEWP obdržet, a která by bývala byla žalobci zajistila dosažení ziskovosti na spodní hranici rozpětí zjištěného jako obvyklého. Zpráva o daňové kontrole č. j. 133452/18/4200-30762-604171 byla s žalobcem projednána dne 16. 8. 2018.

[13] Na základě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dodatečný platební výměr ze dne 17. 8. 2018, č. j. 136958/18/4227-24791-607756 (dále jen „dodatečný platební výměr“), kterým žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 10 145 050 Kč a sdělil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 2 029 010 Kč. Dne 18. 9. 2018 podal žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru u správce daně odvolání. V rozhodnutí o odvolání se stěžovatel ztotožnil se závěry správce daně, když konstatoval, že cena služby sjednaná mezi žalobcem a mateřskou společností SEWP nebyla vzhledem k postavení

pokračování

žalobce (tj. výrobce s omezeným funkčním a rizikovým profilem) nastavena v souladu s principem tržního odstupu podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, resp. čl. 9 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Změna oproti závěrům správce daně nastala pouze ve skutečnosti, že stěžovatel v důsledku jiné metody výpočtu ziskovosti žalobce změnil předpokládanou částku kompenzace, a to na částku 33 118 241 Kč. Rozhodnutím o odvolání byla žalobci změněna částka doměřené daně z příjmů právnických osob na konečnou výši 6 470 210 Kč a současně změněno výše vyměřeného penále na konečnou částku 1 294 042 Kč.

[14] V posuzované věci je podstatou sporu otázka zákonnosti aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, podle kterého platí, že *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu*. Je tedy zřejmé, že smyslem tohoto ustanovení je pro daňové účely určit a upravit postup při stanovení tzv. převodních (transferových) cen u transakcí mezi spojenými osobami tak, aby v případě těchto transakcí byl zachován tzv. princip tržního odstupu.

[15] Nejvyšší správní soud vycházel při rozhodování této věci ze závěrů, které vyslovil v rozsudku ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 398/2019-49, ve kterém se zabýval aplikací § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a rovněž (vedle dalších) námitkou, že žalovaný pochybil při právním posouzení věci, pokud nečinil rozdíly mezi transakcemi realizovanými se spojenými osobami a s osobami nespojenými.

[16] Mezi účastníky řízení přitom není sporu o tom, že žalobce a jeho mateřská společnost SEWP jsou spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť tato vlastní 100 % obchodní podíl na základním kapitálu žalobce. Podle názoru stěžovatele však krajský soud pochybil, když dospěl k závěru, že daňové orgány aplikovaly § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů na vztah žalobce a jeho nezávislých zákazníků.

[17] Stěžovatel a správce daně vycházeli z právního názoru, že v koncernu platí princip, že společnost by neměla být nucena realizovat transakce, které jsou pro ni nevýhodné. Prosadí-li ovládající osoba (typicky mateřská společnost) svým vlivem realizaci transakce, z níž vznikne společnosti majetková újma, je tato ovládající osoba povinna příslušnou újmu společnosti nahradit nejpozději do konce účetního období, popřípadě alespoň ve stejné lhůtě uzavřít se společností smlouvu, v níž budou způsob a lhůta kompenzace takové újmy dohodnuty. Vzhledem k tomu, že žalobce v daném případě neprokázal, jakým způsobem byla ztráta vzniklá při stanovení prodejních cen uplatněných mezi žalobcem a jeho obchodními partnery (spojenými i nespojenými osobami) ze strany mateřské společnosti kompenzována, a ani nevysvětlil, proč za svou službu nadnárodní skupině Stora Enso nemá ve svých výnosech adekvátní úhradu, přistoupily daňové orgány ke stanovení ceny obvyklé a ke zvýšení základu daně z příjmů o zjištěný rozdíl.

[18] V návaznosti na výše uvedené zdejší soud uvádí, že pokud krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že daňové orgány v rozporu se zákonem aplikovaly § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, resp. čl. 9 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, na transakce žalobce

s jeho nezávislými zákazníky, kteří prokazatelně nejsou spojenými osobami, nelze tomuto tvrzení přisvědčit. V daném případě totiž nedošlo k tomu, že by § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů byl aplikován na vztah mezi žalobcem a jeho nezávislými zákazníky. Pod § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, resp. čl. 9 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, byla podřazena transakce, kterou daňové orgány obou stupňů spatřovaly v poskytnutí služby ze strany žalobce vůči jeho mateřské společnosti SEWP, tj. osobě spojené, a to v podobě výroby a prodeje řeziva. Vzhledem k tomu, že žalobce na základě příkazu mateřské společnosti prodával své výrobky pod úrovní provozních nákladů a přicházel tak o zisk, měl žalobce podle daňových orgánů obdržet od mateřské společnosti úhradu, která by takto vzniklou ztrátu (rozdíl mezi jeho ziskovostí a ziskovostí u nezávislých srovnatelných subjektů) kompenzovala. Na základě relevantních důkazů tedy daňové orgány dospěly k závěru, že mezi žalobcem a jeho mateřskou společností SEWP došlo k poskytnutí služby, čímž mezi nimi vznikl vztah, na který bylo možno aplikovat § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Předmětnou službu pak stěžovatel definoval jako „*službu spočítavající v nesení rizik, která nemůže daňový subjekt ovlivnit a jež jsou určována spojenými osobami*“ (viz bod 99 žalobou napadeného rozhodnutí).

[19] K tvrzení krajského soudu, že daňové orgány měly rozlišovat, zda obchodní transakce byly učiněny se spojenými osobami, či třetími nespojenými osobami, když prodej žalobce nespojeným osobám činil 60 % co do objemu produkce i objemu výnosů, Nejvyšší správní soud ve shodě se stěžovatelem uvádí, že tato otázka může být podstatná ve fázi určení ceny služby, kterou žalobce pro mateřskou společnost vykonával. V nyní projednávané věci však krajský soud neposuzoval, zda byla cena služby nastavena správně, neboť posuzoval pouze splnění první podmínky, tj. zda byl § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů aplikován na vztah spojených osob.

[20] Lze tak uzavřít, že krajský soud pochybil, když dospěl k závěru, že daňové orgány v daném případě aplikovaly § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů na vztah žalobce s jeho nezávislými zákazníky. Z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí naopak vyplývá, že citované ustanovení bylo aplikováno na vztah žalobce s jeho mateřskou společností SEWP, tedy na vztah spojených osob.

[21] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[22] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. srpna 2023

pokračování

7 Afs 358/2021 - 37

David Hipšr
předseda senátu